



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAAT

Außenstelle Graz
Senat Graz 6

GZ. RV/0097-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Mürzzuschlag betreffend die Abweisung des Antrages vom 21.4.2000 auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Z GmbH ist ein Personalverleihunternehmen und hat nach der Aktenlage ihren Unternehmenssitz in der Stadtgemeinde M. Von dort aus werden Dienstnehmer an die in der Stadtgemeinde K liegende VA GesmbH & Co KG verliehen.

Die Stadtgemeinde K stellte am 21.4.2000 gemäß § 10 Abs. 5 KommStG 1993 den Antrag auf Zuteilung der Bemessungsgrundlage der Kommunalsteuer der in der Betriebsstätte in der

Stadtgemeinde K beschäftigten Dienstnehmer der Z GmbH. Begründet wurde der Antrag damit, dass die Z GmbH in der Stadtgemeinde K seit Juli 1999 eine Betriebsstätte gem. § 4 Abs. 1 KommStG und gem. § 28 BAO unterhalte. Die Kommunalsteuer für die in dieser Betriebsstätte beschäftigten Arbeitnehmer sei an die Stadtgemeinde K zu entrichten, werde aber rechtswidrig nicht abgeführt.

Seitens der Z GmbH werde das Vorhandensein einer Betriebsstätte in der Stadtgemeinde K in Abrede gestellt. Auf Grund der totalen Eingliederung der betreffenden Dienstnehmer in den Betrieb der VA GesmbH & Co KG liege eine Betriebsstätte vor.

Die in der Betriebsstätte in der Stadtgemeinde K beschäftigten Dienstnehmer der Z GmbH würden die gesamte Infrastruktur wie Werksangehörige der VA GesmbH & Co KG (Umkleide- und Aufenthaltsräume, Sanitär- und Waschanlagen, Arbeitsbehelfe etc.) nutzen. Über sämtliche Anlagen und Anlagenteile der VA GesmbH & Co KG würden die Dienstnehmer der Z GesmbH nicht nur vorübergehend sondern dauernd verfügen.

Die Dienstnehmer der Z GesmbH seien in den betrieblichen Ablauf voll integriert. Seitens der Vorgesetzten (Werkmeister der VA GesmbH & Co KG) würden die Schichtenpläne, Arbeitseinteilungen und Stundennachweise für die Dienstnehmer der Z GesmbH erstellt werden sowie deren Lohndaten vorbereitet. Potentielle Krankenstände sowie Urlaube würden bei den Werkmeistern der VA GesmbH & Co KG angemeldet bzw. von diesen genehmigt werden. Der Betriebsrat der VA GesmbH & Co KG vertrete auch die Dienstnehmer der Z GesmbH. Vor Einstellung eines Dienstnehmers durch die Z GesmbH werde dieser bei der VA GesmbH & Co KG (Personalbüro) vorstellig und von der VA GesmbH & Co KG auf seine Qualifikation und Eignung untersucht und getestet. Die Dienstnehmer der Z GesmbH seien total in den betrieblichen Ablauf der VA GesmbH & Co KG integriert und dem Stammpersonal zuzurechnen da ohne sie der Produktionsablauf nicht möglich wäre.

Das Finanzamt wies den Antrag mit der Begründung ab, dass die Z GesmbH nur in der Stadtgemeinde M eine Betriebsstätte im Sinne des § 29 BAO unterhalten würde. Eine Betriebsstätte, die sich über mehrere Gemeinden erstrecken würde, liege im gegenständlichen Fall nicht vor.

In der dagegen erhobenen Berufung wird ergänzend vorgebracht, dass nach OECD-Ansicht folgende Umstände für den Beschäftiger und nicht für den Überlasser als wirklichen Arbeitgeber entscheidend sei und in diesem Fall auch vorliegen würden:

1. Die Z GesmbH trage keine Verantwortung und kein Risiko für die Arbeitsergebnisse der Dienstnehmer

2. Das Weisungsrecht gegenüber den Dienstnehmern obliege der VA GesmbH & Co KG
3. Die Arbeiten würden im Werksgelände der VA GesmbH & Co KG ausgeführt, das ausschließlich der Aufsicht und Verantwortung der VA GesmbH & Co KG unterliege
4. Die an die Z GesmbH zu leistende Vergütung werde ausschließlich an Hand der von der VA GesmbH & Co KG aufgezeichneten Arbeitszeit verrechnet.
5. Werkzeuge und Werkstoffe würden ausschließlich von der VA GesmbH & Co KG beigestellt werden.
6. Die Zahl und Qualifikation der im Werk Kindberg beschäftigten Dienstnehmer werde nicht von der Z GesmbH sondern von der VA GesmbH & Co KG bestimmt.

Weiters wurde die Zeugeneinvernahme von 8 Dienstnehmern der VA GesmbH & Co KG als zusätzlichen Beweis ersucht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die entscheidungswesentlichen Bestimmungen des KommStG 1993, BGBl 1993/819, in der vor 1.1.2001 geltenden Fassung lauten:

§ 1. Der Kommunalsteuer unterliegen die Arbeitslöhne, die jeweils in einem Kalendermonat an die Dienstnehmer einer im Inland (Bundesgebiet) gelegenen Betriebsstätte des Unternehmens gewährt worden sind.

§ 2. Dienstnehmer sind Personen, die in einem Dienstverhältnis im Sinne des § 47 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes 1988 stehen, sowie an Kapitalgesellschaften beteiligte Personen im Sinne des § 22 Z 2 des Einkommensteuergesetzes 1988.

§ 4 Abs. 1. Als Betriebsstätte gilt jede feste örtliche Anlage oder Einrichtung, die mittelbar oder unmittelbar der Ausübung der unternehmerischen Tätigkeit dient.

In seinem Erkenntnis vom 20.12.1972, 2340/71, Slg.4473F, hat der VwGH entschieden, dass durch einen Dienstverschaffungsvertrag (Dienstnehmergestellungsvertrag) kein Dienstverhältnis zu demjenigen begründet wird, dem die Dienste verschafft werden. Es bleibt vielmehr das Dienstverhältnis zu demjenigen aufrecht, der die Dienste verschafft. Es liegt im Wesen des Dienstverschaffungsvertrages, dass die Dienste nicht für den Dienstgeber, sondern für denjenigen geleistet werden, dem sie verschafft werden.

Dem Kommentar zum Kommunalsteuergesetz 1993 des Kommunalwissenschaftlichen Dokumentationszentrums KDZ mit den Autoren Mühlberger und Ott, Kapitel VIII, Tz 2.2, ist zu

entnehmen, dass communalsteuerpflichtig grundsätzlich nur jene Löhne sind, die das Unternehmen an Dienstnehmer zahlt, die im Dienstverhältnis zu diesem Unternehmen stehen. Stellt ein Unternehmen einem Anderen gegen Entgelt Dienstnehmer zur Arbeitsleistung zur Verfügung, bleibt es weiterhin Arbeitgeber dieser Dienstnehmer, wenn es aus diesem Entgelt die Löhne für diese Arbeitgeber und die Lohnverrechnung durchführt.

Arbeitskräfte, die im Sinne des ArbeitskräfteüberlassungsG-AÜG, BGBl. Nr. 196/1988, einem Unternehmen zur Dienstleistung überlassen werden, stehen in einem Dienstverhältnis zum Arbeitskräfteüberlasser, sohin nicht zu jenem, der diese Arbeitskräfte in seinem Betrieb zur Arbeitsleistung einsetzt (Beschäftiger). Kommunalsteuerpflichtig ist damit der Arbeitskräfteüberlasser. Anspruch auf Kommunalsteuer hat jene Gemeinde, in der die Betriebsstätte des Arbeitskräfteüberlassers gelegen ist, von der aus die Arbeitskräfte vermittelt werden.

Auch Fellner vertritt in seinem Kurzkommentar zur Kommunalsteuer, Rechtslage vor 2001, die oben zitierte Rechtsmeinung. Ergänzend verweist er auf das Erkenntnis des VwGH vom 27.10.1987, 85/14/0010, wonach im Falle eines Arbeitnehmerstellungsvertrages zwei Dienstverhältnisse vorliegen, wenn sowohl derjenige, der den Dienstnehmer zur Verfügung stellt, als auch derjenige, dem die Arbeitsleistung erbracht wird, dem Dienstnehmer Vergütungen und damit Arbeitslohn auszahlen. Dass die VA GesmbH & Co KG den Dienstnehmern der Z GesmbH Löhne auszahlt wird von der Berufungswerberin nicht behauptet.

Der Argumentation der Stadtgemeinde K hinsichtlich des Bestehens einer Betriebsstätte der V GesmbH im Gemeindegebiet der Stadtgemeinde K, im Besonderen im Werksgelände der VA GesmbH & Co KG, ist entgegenzuhalten, dass nach der Grundregel des § 4 Abs. 1 KommStG 1993 der Betriebsstättenbegriff drei Elemente enthält, die alle gleichzeitig vorliegen müssen. Unter anderem muss ein statisches Element dadurch vorliegen, dass der Unternehmer über die Fläche oder den Raum wenigstens eine gewisse, nicht nur vorübergehende Verfügungsmacht besitzen muss (zB VwGH vom 16.1.1974, 1252/73, vgl. weiters den Kommentar zum Kommunalsteuergesetz 1993 des Kommunalwissenschaftlichen Dokumentationszentrums KDZ mit den Autoren Mühlberger und Ott, Kapitel VII, Punkt 1.1b und die dort zitierte Judikatur). Nachdem die V GesmbH mit der Überlassung von Arbeitskräften an die VA GesmbH & Co KG auf dem Werksgelände des Beschäftigers keinerlei Verfügungsmacht innehalt, kann sie dort demgemäß keine Betriebsstätte betreiben.

Vor dem Hintergrund dieser Sach- und Rechtslage kommt der Berufungswerberin entsprechend der oben dargelegten Judikatur- und Kommentarmeinung kein berechtigtes

Interesse an der Zuteilung eines Anteiles der Kommunalsteuer zu. Klarstellend wird darauf hingewiesen, dass sich der Antrag der Berufungswerberin zeitlich nur auf den genannten Zeitraum von Juli 1999 bis zur Änderung der Rechtslage ab dem Jahr 2001 beziehen kann, denn mit dem BudgetbegleitG 2001, BGBI 2000/142, galten die überlassenen Arbeitskräfte nach dieser für Jänner bis Dezember 2001 anzuwendenden Fassung des Gesetzgebers als Dienstnehmer des beschäftigenden Unternehmens (Gestellungsnehmers).

Die in der Berufung zitierte OECD-Ansicht bezieht sich auf einen ausländischen Überlasser und trifft auf den gegenständlichen im Inland gelegenen Fall nicht zu.

Auf die beantragten Zeugeneinvernahmen konnte verzichtet werden, da die Angaben der Berufungswerberin den Sachverhalt betreffend nicht bezweifelt werden und in rechtlicher Hinsicht sich daraus keine weiterführenden Erkenntnisse ableiten lassen.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, 8.10.2003